

Gonzalo Higuera *

El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ante la Moral

La nueva legislación sobre el Impuesto de la Renta de las personas físicas supone un avance sobre el régimen anterior, incluso desde el punto de vista de la justicia. El legislador no debe descansar en su perfeccionamiento; sin olvidar la conveniencia de una redacción del texto legal más clara e inteligible al ciudadano medio.

En estos años, España ha estrenado nueva legislación fiscal. La necesidad de una denovación a fondo de las leyes tributarias se hacía más vehemente con el transcurso de los días. A pesar de los «parches legales» con los que se las pretendía remozar, cada vez resultaban más anacrónicas, más inadaptadas a la realidad y más confusas por menos sistemáticas. Apretaba el deber y los hombres sobre quienes cargaba la responsabilidad pusieron manos al arado y se lanzaron a la complicada e ingrata tarea. Sabían que su labor no podía ser tan perfecta como sus deseos: a) no podían romper totalmente con la pretérita realidad jurídico-positiva fiscal que venía rigiendo y ello condicionaba la operación de despegue; b) tenían enfrente una situación socio-económica concreta, dignísima de respeto, pero difícil de aprehender en el dinamismo de su desarrollo, que desborda preceptos e incluso indicaciones; c) vive un contribuyente—o más exactamente millones de contribuyentes—con su psicología típica insertada además, por si fuera poco, en una mentalidad y en una conducta cívica natural y artificialmente desfavorable al impuesto. A pesar de todo, no eludieron la obligación y se lanzaron.

La estructura renovada de nuestra legislación tributaria en sus líneas maestras ha quedado construida de esta forma:

- a) Ley General Tributaria de 28-XII-1963¹.
- b) Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11-VI-1964².

* Profesor de Teología Moral en la Universidad Pontificia de Comillas.

¹ B. O. E. 31-XII-1963.

² B. O. E. 13-VI-1964.

c) Disposiciones publicando los textos refundidos de las Leyes de los distintos tributos regulados y sistematizados en la de Reforma del Sistema Tributario ³.

Por otra parte, en línea distinta a la de estructuración, y mirando más al sistema y eficacia recaudatoria, se había introducido en España la evaluación global para la exacción de algunos tributos concretos, como novedad y reforma en el aspecto indicado ⁴.

La enorme labor que ha supuesto el intento de tal renovación fiscal española en su conjunto, se ha realizado por dos sucesivos ministros de Hacienda y sus respectivos equipos de colaboradores ⁵. La sinceridad del esfuerzo emprendido, conociendo incluso previamente las limitaciones e imperfecciones finales que habría de tener ineludiblemente la obra, y arriesgándose a la crítica unilateral de esos aspectos negativos necesarios, merecen gratitud, respeto y hasta admiración.

El juicio sobre el cuerpo global de la reforma y su contenido puede hacerse desde un triple punto de vista: a) el exclusivamente técnico, que por sus autores se ha explicado en matizadas y deseosas exposiciones de motivos de las diversas Leyes y Decretos, apuntando siempre

³ Estas disposiciones de los textos refundidos de cada impuesto en concreto, se han venido publicando en virtud de lo preceptuado y para cumplir el artículo 241, 1, de la Ley de Reforma del Sistema Tributario: "Antes del 31-XII-1965, el Gobierno, con dictamen del Consejo de Estado, aprobará por Decreto el texto refundido de las Leyes de los distintos tributos regulados en esta Ley."

He aquí la lista sistematizada de los textos refundidos publicados hasta ahora:

I.—IMPUESTOS DIRECTOS:

1. Impuesto General sobre la Renta de Personas Físicas (Ley 8-IV-67; B. O. E. 11-IV-67):
 - a) Contribución territorial rústica y pecuaria (Decreto 23-VII-66; B. O. E. 10-IX-66).
 - b) Contribución territorial urbana (Decreto 12-V-66; B. O. E. 30-V-66).
 - c) Impuesto sobre rendimiento de trabajo personal (Decreto 2-III-B. O. E. 21-III-67).
 - d) Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales (Decreto 29-XII-66; B. O. E. 6-II-67).
2. Impuesto General sobre las Sucesiones (Decreto 6-IV-67; B. O. E. 18-V-67).

II.—IMPUESTOS INDIRECTOS:

1. Impuesto General sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (Decreto 6-IV-67; B. O. E. 18-V-67).
N. B.—Se trata de la misma disposición que en el impuesto sobre las Sucesiones.
2. Impuesto General sobre el tráfico de empresas (Decreto 29-XII-66; B. O. E. 6-II-67).
3. Impuesto sobre el lujo (Decreto 22-XII-66; B. O. E. 10-I-67).
4. Impuestos especiales (Decreto 2-III-67; B. O. E. 21-III-67).

III.—TASAS FISCALES:

1. Tasas fiscales (Decreto 1-XII-66; B. O. E. 19-XII-66).

Como se observará, ninguna de las refundiciones se publicó antes de la fecha tope indicada en la Ley, sino que se fueron espaciando a lo largo de los dos años siguientes. Y todavía podemos estar a la espera de otro par de textos refundidos.

⁴ Cfr. Ley de 26-XII-57 (B. O. E. 27-XII-57).

⁵ Navarro Rubio, M., 25-II-1957 a 7-VII-1965, y Espinosa San Martín, J. J., a partir de esa fecha.

muy alto ⁶; b) el de los resultados prácticos obtenidos en los primeros trimestres de rodaje, a veces de signo contrario a lo pretendido ⁷, y c) el moral de muy difícil matización por los aspectos técnicos, sociales y económicos, así como por las circunstancias concretas que entran en juego ⁸.

Esta triple crítica del sistema tributario en cierto modo se puede simplificar centrándola tan solo en un tributo focal que trascienda y pueda ser transcendido por los demás del sistema; que colorea a lo demás y que al mismo tiempo sea matizado por ellos en mutua influencia de interacción. Es el caso del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. El sólo, por su peculiar tipicidad y singulares características puede servir de modelo para establecer el juicio.

Por eso nosotros nos vamos a fijar concretamente en él. Además de que la circunstancia de haber sido recientemente publicada la disposición que lo regula, atrae, por otro motivo—el de la novedad—, la atención sobre él. Las vehementes y nutridas discusiones previas a su aprobación en la correspondiente comisión de las Cortes españolas demuestran a su vez la trascendencia que se daba a tal impuesto.

Ahora bien: nuestras acotaciones no sólo se limitarán a este impuesto por las razones dichas, sino que se ceñirán, además, de manera exclusiva, al campo moral: los otros dos, el técnico y el eminentemente práctico, caen fuera de esa competencia, al menos de forma directa ⁹.

ANÁLISIS MORAL DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

I. El carácter y los fines de la Ley

Las peculiaridades tan trascendentales que técnicamente se atribuyen al Impuesto sobre la Renta (columna vertebral de todo el sistema tributario, pieza fundamental, desembocadura de estadios precedentes más imperfectos...) y que, en realidad, objetivamente tiene o debe tener y, por otra parte, las múltiples incidencias o efectos secundarios que puede producir con las numerosas interrelaciones fiscales y socio-económicas, paralelas, convergentes o divergentes que crea, hace que cualquier juicio valorativo moral exija numerosas matizaciones, que no se dé globalmente

⁶ El moralista que desee tener la previa base necesaria de conocimiento técnico de nuestro sistema tributario, además de las leyes, encontrará suficiente materia en los artículos del número monográfico dedicado a la Reforma Tributaria de la revista *Boletín de Estudios Económicos*, 19 (1964), 663-991. Allí hallará, igualmente, escogida bibliografía.

⁷ *Al año de la reforma tributaria*, REVISTA DE FOMENTO SOCIAL, 20 (1964), pp. 231-253

⁸ Cfr. "Moral y Reforma Tributaria", *Revista de Fomento Social*, 19 (1964), pp. 9-32.

⁹ Quizá hubiera sido más conveniente que estas y otras consideraciones morales sobre el impuesto de la renta, que necesitarían más espacio del actual, se hubieran hecho y divulgado en el periodo de preparación y discusión de la Ley para su influencia en la redacción. No obstante, pueden no resultar inútiles *a posteriori*, porque la potestad reglamentaria ha de decir aún su palabra, de tanta importancia práctica; porque la interpretación de la Administración dispone aún de bastante amplio campo después de la Ley y porque, en último lugar, el Cuerpo de Inspectores tendrá entre sus manos el caso tributario concreto que ha de resolverse humana y moralmente, teniendo en cuenta el más perfecto engranaje de intereses privados y públicos, particulares y del bien común, individuales y sociales.

y, todavía más, que incluso con tales apreciaciones matizadas no se considere la afirmación moral como definitiva, sino que siga abierta a las incidencias que en la práctica se vayan produciendo, a los efectos que nos enseñen las estadísticas y a cualquier otra reacción objetiva que deba ser valorada en moral.

No tiene nada que oponerse moralmente a la realidad que hace del impuesto sobre la renta el núcleo de todo un sistema tributario. Más aún, teóricamente es recomendable en principio, aunque no obligatorio. Y esto por dos razones: porque generalmente la imposición directa—y el impuesto sobre la renta es el más típico de esta clase de imposición—, si está bien preparada técnicamente, permite con más dificultad que se deslice una injusticia distributiva o legal¹⁰ y porque la dinámica del progreso fiscal exige la instauración, cada vez más ineludible, de una tributación directa sobre la renta a medida que el desarrollo, nivel de vida y evolución nacional progresan, como lo demuestra la misma legislación fiscal comparada. Por lo tanto, incluso podría ser obligatorio para el legislador la creación y establecimiento de este impuesto, aunque su primera sistematización no sea del todo perfecta. Las circunstancias concretas lo dirán, estudiadas técnicamente. Tal imperfección primigenia no deobligaría al súbdito que se verá vinculado moralmente al cumplimiento de tal ley tributaria, mientras que paralelamente la obligación del legislador no podría descansar de manera definitiva en lo hecho, sino que debe, en el transcurso de los meses y de los años, ir perfeccionando su labor si no quiere que la obligación moral del contribuyente se vaya debilitando e incluso llegue a desaparecer por desfaseamiento entre lo perceptuado y la realidad.

Los efectos secundarios, gravemente perjudiciales en conjunto para el bien común, desaconsejarían e incluso llegarían a anular la apuntada obligación de introducir o mantener un impuesto sobre la renta. En la disyuntiva entre no poseer un impuesto con la perfección teórica de éste y los daños que originaría, habría que inclinarse, por el principio del mal menor, a la renuncia, al menos temporal, esperando hasta que una mayor maduración de las condiciones lo hicieran ya aconsejable. En España se le dice al moralista que no faltan esas consecuencias perjudiciales: dificultad para la creación necesaria de capital para el desarrollo, falta de alicientes para la inversión mobiliaria, posible fuga de divisas, encarecimiento de solares y consiguientemente de la vivienda, desánimo y falta de fluidez en la bolsa, etc., etc. Ahora bien, el nivel adquirido, la finalidad del impuesto sobre la renta y otros aspectos positivos se nos afirma autoritativamente que reclaman ya la introducción del impuesto y que los efectos perniciosos marginales son tolerables y suficientemente

¹⁰ Al hacer la afirmación no se pretende dilucidar aquí la justicia o injusticia que puedan encerrar los impuestos indirectos, así como sus ventajas o desventajas. Exhaustivamente ha tratado el tema y defendido la tributación indirecta, en reciente conferencia del 8-III-67, en la Facultad de Ciencias Políticas, de Madrid, el Director General de Impuestos Indirectos, Sr. Bergamín Ruz, F. No dejan de ser interesantes y convincentes sus razones. Y, desde el punto de vista moral, la tributación indirecta o directa es indiferente, con tal de que se cumplan en una o en otra las condiciones morales de justicia tributaria. Lo único que se añade es que más difícilmente se lograrán en una tributación indirecta y que además, ahora, en las actuales circunstancias, con ella no se conseguirá la finalidad secundaria del impuesto como posible instrumento redistribuidor de riquezas o, al menos, de rentas, tan necesaria en justicia.

compensados por los bienes que del establecimiento del mismo impuesto se esperan¹¹. Luego, fiados en esas afirmaciones técnicas, el moralista ha de dictaminar que la introducción del impuesto sobre la renta está también justificada moralmente, a pesar de posibles efectos perniciosos. Habría que indicar como matización, pero insistente, la obligación del legislador y de la administración de estar al tanto de las pulsaciones de esos efectos secundarios, apuntados para que no se acelere el ritmo más de lo aconsejable y sean corregidos a tiempo.

En cuanto a los fines que se persiguen con el impuesto sobre la renta, moralmente, como principio, hay que afirmar que son intachables. Nos encontramos con la finalidad primaria de todo impuesto: la de recaudar los fondos necesarios para los justos gastos exigidos por el bien común nacional. Hay que juzgarla moralmente de acuerdo con los principios generales de la moral tributaria. Pero, además, destaca en el impuesto sobre la renta una finalidad secundaria, ya que se pretende con él disponer de un instrumento adecuado para la redistribución de rentas que lógicamente repercutirá en la distribución más equitativa de la riqueza nacional. Las desigualdades materiales entre individuos, categorías en una misma profesión, profesiones, sectores de producción, provincias, regiones, etc., como indudablemente lo demuestran las estadísticas, son notables e injustas la mayoría de las veces. Siendo así que la moral católica y su específica concreción en la doctrina social de la Iglesia insisten en la obligación de reducir en lo posible a lo justo tales diferencias, serán moralmente buenos los medios encaminados a conseguir tal fin y obligación el utilizarlos. Entre ellos destaca el impuesto sobre la renta, luego también desde este punto resulta moralmente bueno y, en sí, obligatorio su utilización por el legislador.

II. Estructura.

En el sistema fiscal español el Impuesto general sobre la Renta de Personas Físicas tiene insertados actualmente a cuenta la contribución rústica y pecuaria, la urbana, sobre los rendimientos de trabajo personal, sobre las rentas de capital y sobre las actividades y beneficios comerciales e industriales. Cada una de estas imposiciones conserva su propia peculiaridad y sustantividad legal. Como se trata del primer intento español sobre un tributo general acerca de la renta, y el mismo legislador lo reconoce, tiene que haber imperfecciones en su construcción. No importaría moralmente la existencia de tales imperfecciones con tal de que exista una dinámica hacia una perfección mayor. Creemos—prescindiendo de consideraciones más técnicas—que, después del suficiente período de prueba, el impuesto sobre la renta de la actualidad, en relación con los demás citados a cuenta, han de integrarse en un cuerpo más denso y propio y no solamente conformarse con la mera yuxtaposición que quizá resulte imprescindible e incluso necesaria como única fórmula en período de transición, pero nunca definitiva. Lo exige la sencillez y la simplificación. Estas dos cualidades, en cualquier ley,

¹¹ Cfr. discurso del ex Ministro de Hacienda, Sr. Navarro Rubio, en el pleno de las Cortes del 22-XII-1964 (vid. FOMENTO SOCIAL, 20 [1965], 245). Igualmente, el actual Ministro de Hacienda, en su discurso de 4-IV del corriente año, alude y analiza agudamente los posibles efectos marginales perniciosos. En ambas alocuciones se afirma, desde puntos de partida distintos, que no se darán con gravedad o que, en todo caso, podrán corregirse, puesto que la misma Ley ha previsto lo conveniente para que en muchos casos no se den y, en los restantes, poder atajarlos suficientemente y a tiempo.

pero especialmente en las tributarias, por sus típicas características, pueden debilitar la obligación moral al ser menos fácilmente comprendidas por los súbditos y, cosecuentemente, creer menos en su justicia no tan aparente e iniciarse la práctica de su incumplimiento y fomento del fraude. Por lo tanto, sólo con un carácter provisional se puede aceptar tal contextura desde el punto de vista moral, si no lo exigen otros postulados técnicos de mayor peso. Y por eso le queda al legislador, después del prudente período de prueba, que puede abarcar unos cuantos años, la obligación de perfeccionar la ley en este aspecto, logrando una mayor integración y simplificación. La misma experiencia, con sus resultados, será la que hablará al moralista y al legislador en este punto y habrá que escucharla en recta moral tributaria.

III. Sujeto pasivo, hecho imponible y tipos de gravamen.

La moral tributaria tiene consideraciones especiales para cada uno de los puntos de este epígrafe. Sencillamente porque, según sean tratados jurídico-positivamente cada uno de ellos, puede resultar una tributación moralmente justa o injusta. Luego también, dado el carácter del impuesto sobre la renta, es necesario considerarlos en su aspecto propio desde el punto de vista moral.

El sujeto pasivo individual en la ley ha sido tratado de una manera más lógica. Efectivamente, se ha quitado la discriminación de tributación sobre los ingresos de trabajo personal existente hasta ahora y que hacia se produjeran desigualdades tributarias porque los ingresos provenientes de trabajos manuales quedaban exentos de tributación sea cual fuere su cuantía, en ocasiones mayor que ingresos por trabajos no manuales gravados. No se atenderá ya en lo sucesivo al sujeto que gane, sino a la cantidad ganada¹². Esta decisión es moralmente justa, más perfecta éticamente que la discriminación anterior vigente en España tan discutible en Moral, al menos teóricamente, puesto que en la práctica hay que reconocer, con los pretéritos techos tributarios, que la aplicación concreta se originaba en reducido número de casos. La nueva decisión tiene también a su favor el escalonamiento de la entrada en vigor hasta el 1.º de enero de 1972, que indica la prudencia con que se ha de pasar de una sistematización a otra.

Ahora bien, salvada la justicia moral objetiva ante el impuesto, analizada en el aspecto anterior, la disposición fiscal podría, a fin de cuentas, resultar terriblemente injusta si margina las circunstancias subjetivas y concretas del contribuyente. Desde la Ley General Tributaria se viene afirmando que se atendería a aspecto tan fundamental en la hora de decidir moralmente. Y la Ley del Impuesto sobre la Renta ha intentado atender al aspecto subjetivo de la capacidad contributiva principalmente: a) con el aumento de deducciones en el impuesto sobre rendimientos de trabajo que se hacen a las familias numerosas, según sus respectivas categorías (primera, segunda y honor)¹³; b) en las desgravaciones al Impuesto General sobre la Renta que se harán por razón de la esposa, de los hijos (legítimos, legitimados, naturales y adoptivos) y las más especiales aún, si éstos son ciegos, grandes mutilados, inválidos, o subnormales¹⁴. Al menos estos aspectos subjetivos han sido tenidos en cuenta de acuerdo con las exigencias morales. Con qué perfección y exactitud es difícil afirmarlo y depende su cálculo de aprecia-

¹² Art. 4.º, 1. a) y b)

¹³ Art. 4.º, 5.

¹⁴ Cfr. todo el cap. III de la Ley.

ciones técnico-estadísticas, teniendo en cuenta como base el mínimo exento obligatorio, de acuerdo con el coste medio de la vida objetivamente calculado y del tipo y escala tributaria que se haya fijado como general y justo objetivamente, como en seguida veremos. Añadamos que la familia, considerada como lo hace la Ley, no agota, ni con mucho, las circunstancias subjetivas que el legislador fiscal debe tener en cuenta, como dispendiosas enfermedades prolongadas, atenciones a miembros familiares que no sean esposa e hijos, crisis económicas, etc. Comprende fácilmente la moral que se trata de casos menos aptos para una generalización legal y de más difícil encaje jurídico-positivo, pero a pesar de ello no queda excusado totalmente el intento de su incorporación legal tributaria, sobre todo después de la Ley General que prometió su consideración posterior.

El hecho imponible en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, considerado en sí mismo, no tiene ninguna objeción moral. La consideración de los tributos a cuenta en la sistemática legal que se ha tenido a bien escoger es justificable, como queda dicho, en una primera etapa de implantación. Hubiera sido de desear, sin embargo, para la mayor claridad y unidad de sistematización que cae dentro del campo moral, que el impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo Personal se hubiera regulado aparte como se ha hecho con los restantes impuestos a cuenta y haber desdoblado la Ley. La razón es obvia y está recogida por el legislador. A ella se aludió también en el discurso del titular de la cartera ante el pleno de las Cortes: hay que dar un trato tributario especial a las rentas procedentes de trabajo personal por la nobleza de su origen, por su sustantividad general de recurso para las necesidades vitales, por su temporalidad y falta de subsidiaridad con relación, por ejemplo, a las rentas del capital. En realidad, esta diferenciación de trato se da en la Ley¹⁵, y con ello se ha salvado el aspecto de justicia y moralidad en este punto, puesto que creemos que aquí la falta de claridad y la superposición en la Ley de dos tributos no afecta sustancialmente.

Interesantísimo para la valoración moral de una ley tributaria resulta que el tipo de gravamen sea justo. Los principios generales proyectados en una ley sobre el Impuesto de la Renta toman relieve especial en dos aspectos: a), que el nivel mínimo exento sea lo suficientemente amplio para que no se toquen tributariamente, fuera de casos imprescindibles, los ingresos y rentas que sean necesarios para el mínimo vital dinámico a medida que va subiendo el nivel nacional de renta y de vida de los ciudadanos, sobre todo en época de desarrollo; y b), que el tipo de gravamen impositivo sea verdaderamente progresivo. De otra forma se heriría más o menos gravemente la justicia distributiva y resultaría, consecuentemente, injusta la ley. A los dos aspectos se ha atendido por el legislador estudiando la base imponible, la liquidable y los diversos tipos con cuidado. Ha tenido en cuenta además la dinámica de los precios y del nivel general de toda la nación, por lo menos hasta el año 1971, término del II Plan de Desarrollo. Pero ¿es suficientemente justa la apreciación del legislador en puntos tan importantes? No resulta fácil la contestación «a priori», puesto que entre las estadísticas que se le presentan al moralista sobre el mínimo vital se dan discrepancias de relieve. Es posible que haya que esperar un poco para un dictamen más sereno y más objetivamente moral. Si se puede afirmar una cosa cate-

¹⁵ Art. 8.º, 1 y 2.

góricamente: que el legislador está obligado, y más que en ningún otro tributo, en éste, si cabe, a revisar los mínimos exentos con la suficiente fluidez cuando la variabilidad de precios, nivel de vida, tensiones inflacionarias y de desarrollo están a la orden del día.

Más difícil es aún la respuesta en el aspecto de la **progresividad**. Hay que esperar aquí también a los primeros resultados prácticos de la ley. En las leyes renovadoras de la totalidad del sistema tributario español, especialmente en sus partes expositivas, así como en las actuaciones públicas de los ministros de Hacienda, se ha hablado de la necesidad de un sistema progresivo en España. Y se ha afirmado, cuando no se ha visto con claridad práctica esta progresividad en algún tributo y se le acusa de regresivo, que hay que atender al conjunto del sistema. Estadísticas oficiales y particulares han venido demostrando en estos años que la proporción en la recaudación aumenta más a favor de la tributación indirecta y que se ha abierto más el fosó de los porcentajes entre una y otra.

Es de esperar que aquellas afirmaciones y deseos sean ahora una realidad y que el nuevo impuesto sobre la Renta sazone de justicia a la totalidad del conjunto tributario español en el aspecto de la progresividad. Las próximas estadísticas recaudatorias nos darán pie para el sí o el no. Y la Moral, por la virtud de la justicia, en las circunstancias actuales reclama un sí sin paliativo. Esperamos con confianza que desaparezca cualquier sombra de regresividad tributaria en todo el conjunto. Con el impuesto sobre la renta ha entrado en juego la última oportunidad y si su eficiencia resultara nula, habría que pensar en otra renovación más o fondo y sincera por exigencias mínimas de moral.

IV. Claridad y sencillez.

Es un postulado moral en cualquier tipo de ley. Mucho más en una tributaria. De otra forma se hace difícil su cumplimiento por no decir que imposible. Además, en nuestro caso sería inútil hablar de saneamiento fiscal, de educación tributaria en los ciudadanos y de querer evitar el fraude para una mejor justicia distributiva.

Y resulta, a nuestro modo de ver, que en este capítulo **apreciamos los defectos mayores actuales de la Ley**. Algunos puntos ya han brotado en el transcurso de este artículo. Recogiéndolos y añadiendo otros en la misma línea tenemos: La Ley no resulta clara y sencilla porque

a) hay una interferencia entre dos tributos, que se podría haber evitado, la del impuesto general sobre la renta de personas físicas con el impuesto sobre el rendimiento de trabajo personal;

b) para el ciudadano medio no aparecerán claras las escalas de bases liquidables, bases imposables, tipos de gravamen, ... y después desgravaciones aplicables. Parece hubiera sido preferible, desde el punto de vista de claridad, otra sistematización y otra presentación incluso tipográfica;

c) la redacción tampoco es clara para el ciudadano medio y en ocasiones francamente complicada, como, por ejemplo, el artículo 10 en su segundo párrafo, el artículo 4.º, número 6 y otros;

d) resulta más inexplicable la redacción definitiva legal cuando dio lugar a debates acalorados en las Cortes la falta de sencillez que mostraba el proyecto, necesidad de explicaciones adicionales en el encerado, recurso a fórmulas matemáticas de nivel universitario...

¹⁶ Art. 4.º, 3, y art. 2.º, 1.

Comprende fácilmente el moralista la necesidad de la técnica fiscal en la preparación de la Ley y en los cálculos previos a los tipos, escalas, etcétera. Pero lo que exige la moral es que tales cálculos, tipos, e incluso expresiones técnicas de lenguaje se abandonen en lo posible al llegar el momento de redactar el texto que deben conocer los ciudadanos o, al menos, se clarifiquen en formulaciones sencillas. ¿Se está todavía a tiempo para cuando se publique la correspondiente reglamentación? Desearíamos que se hiciera al menos entonces, para poder dulcificar la afirmación a que nos vemos obligados ahora de que la claridad y sencillez de la Ley no llega a lo que desea la Moral en este aspecto para que pueda ser comprendida y exigida desde su campo, por el nivel medio de los ciudadanos a quienes se dirige y deben cumplirla.

CONCLUSION

Enjuiciando moralmente, aunque de forma somera, la nueva sistematización legal tributaria española, que introduce el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se puede llegar a la afirmación de que debe aceptarse en principio.

Supone un avance, y con claridad no aparece nada que se oponga a la Moral, ni en su conjunto, ni en sus distintos aspectos fundamentales hasta el extremo de ser lo suficientemente fuertes y valiosos para desvincular, de momento, en conciencia.

El legislador no debe descansar en el perfeccionamiento. Debe estar atento a los efectos que se vayan produciendo; debe revisar tipos, escalas, etc., con la frecuencia necesaria, y, sobre todo, partiendo del defecto de origen de la poca claridad y sencillez, debe subsanarlo con los medios que tenga a su mano de la manera más eficaz posible.

Finalmente, pasado un par de años de vigencia, habrá de estar a nueva valoración moral que pueda hacerse a la vista de las consecuencias prácticas fiscales, sociales e incluso económicas que sean achacables a la nueva estructuración del Impuesto sobre los Rendimientos de las Personas Físicas que ahora entra en vigor.